

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620081150853

UDC-----

廈門大學

硕 士 学 位 论 文

常设机构利润归属问题研究

On Issues of Attribution of Profits to Permanent

Establishment

武 立 明

指导教师姓名: 廖益新教授

专 业 名 称: 法律硕士

论文提交日期:

论文答辩时间:

学位授予日期:

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2011 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日:

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内容摘要

跨国经营所得课税的国际协调问题是一个历史悠久且十分棘手的问题，引起了各国税务机关、跨国经营所得的纳税人、税务中介机构、国际组织以及学界的高度关注。经过长期的争论，通常人们把常设机构原则作为协调跨国经营所得课税的原则。

常设机构原则由两部分构成。第一部分是对常设机构经营所得税收管辖权协调的原则。按照该原则，缔约国另一方对缔约国一方居民的经营所得行使来源地税收管辖权的前提是缔约国一方的居民在缔约国另一方的经营构成了税收范本第 5 条所规定的常设机构。由于构成常设机构是作为缔约国的另一方对跨国经营所得征税的前提条件，通常被称为“门槛条件”。从 20 世纪 90 年代末开始，虽然该门槛条件遭受到来自于电子商务的巨大冲击，但税收范本和各国税收机关在此问题上已基本达成了协调的共识。

常设机构原则的另一部分是缔约国另一方只能就可归属于常设机构的经营所得征税。在适用此原则时，涉及对经营所得的解释和经营所得计算方法的选择问题。本文围绕企业利润的解释问题和企业利润归属的方法问题，阐述和辨析了企业利润归属中的问题，以期厘清常设机构企业利润的所得税协调问题。

本文内容和结构如下：

导论为本文的开篇之论，主要阐述研究背景、问题等问题，使得本文的研究具有现实意义。

第一章阐述了常设机构企业利润范围解释的原则和方法等问题，分别分析了引力原则与有实际联系原则、相关经营活动法与功能独立分设实体法对确定常设机构企业利润范围的影响，进而分析了选择何种解释原则和方法解释可归属于常设机构利润的范围。

第二章是在第一章基础之上，辨析了常设机构企业利润归属的量化方法——独立分设实体法和公式分配法。从宏观方面，阐述了这两种方法的问题及其选择问题。

在第三章中，作者从微观角度分析了功能独立独立分设实体法和公式分配法中具体问题。

第四章综合分析了我 国国内法对在华设有机构、场所的非居民企业税收管理新规，以及这些新规定对在我国构成常设机构的非居民企业经营所得征税的产生影响。

关键词：常设机构；利润归属；问题

ABSTRACT

Business profits generated from Permanent Establishment (the following called PE) are an important source of intra-international incomes. The coordination of taxation on income has always been a tough issue, and the related parties such as Tax Administrations, tax payers, international organizations and tax academic researchers pay a lot of attention to this issue. After long-term argument, the principle of PE is adopted to coordinate the taxation on intra business profits.

Actually, the principle of PE consists of two parts. The first part is to coordinate the jurisdiction to tax. According to Article 7 of OECD Model Tax Convention, The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. Although this principle has been challenged by E-commercial since the 1990s. However, the consensus was made among the contracting states to coordinate this issue.

The other part of principle says that the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

The first part is the open to this thesis, aims to introduce the background, issues to discuss, methodology, structure and influence of the study. In this way, it may be good for taxation on PEs from both theoretical and practical aspects.

Chapter One is to differentiate the first disputable issues on the attribution business profits to PEs. As is mentioned above, there are two approaches to attribute business profits to PEs, which are called FSEA and FAA. The reason for existing two different approaches is that each approach could meet different needs of tax administration. At the same time, it is necessary to debate for better choice.

Chapter Three is the further differentiation on the disputable issues, and I will argue them from micro-perspective. It is expected to discuss the issues of each approach.

Chapter Four, which is an reflection and restructure of the former three parts, aims to seek a feasibly better way to coordinate the attribution of business profits to PEs. At last, Chapter Five is a conclusion of the thesis.

Key words: Permanent Establishment; Attribution of Profits to PEs; Issues

目 录

导 论.....	1
第一章 可归属于常设机构利润的解释原则与方法.....	3
第一节 可归属于常设机构利润的解释原则：引力原则抑或有实际联系原则.....	4
第二节 可归于常设机构利润的解释方法：相关经营活动法与功能独立分设实体法	6
一、相关经营活动法.....	6
二、功能独立实体法.....	7
小结：相关经营活动法抑或功能独立分设实体法.....	8
第二章 确定可归属于常设机构利润的方法：独立分设实体法与公式分配法.....	11
第一节 独立分设实体法与公式分配法问题辨析.....	13
一、公式分配法：作为独立分设实体法替代的特殊性	13
二、独立分设实体法与公式分配法选择的条件	14
第二节 独立分设实体法：OECD 模式抑或 UN 模式	15
一、OECD 范本下的处理.....	15
二、UN 范本下的处理.....	17
三、UN 与 OECD 方法的选择问题.....	17
第三章 功能独立分设实体法与公式分配法的具体问题	18
第一节 功能独立分设实体法下的问题	18
一、功能与风险.....	18

二、资产与资本及其资本费用扣除问题.....	19
三、内部交易确认与计量：类推转移定价的方法.....	20
第二节 公式分配法下的具体问题	23
一、公式分配法的前提条件：共同税基.....	23
二、公式分配法的公式选择.....	24
三、制度保障.....	25
四、其他问题.....	25
第四章 常设机构利润归属：基于中国的视角	27
结 语.....	30
参考文献	32

CONTENTS

Introduction..... 错误！未定义书签。

Chaper 1 Explanations on Attribution of Profits to Permanent

Establishment 错误！未定义书签。

Subchapter 1 Priciples of Explanations of Profits: Force of

Attraction VS .Effective Connection of Economic错误！未定义书签。

Subchapter 2 Approaches to Explain Profits to PE 错误！未定义书签。

Section 1 Relevant Business Activity Approach错误！未定义书签。

Section 2 Functionally Separate Entity Approach.....错误！未定义书签。

Choice Between Relevant Business Activity Approach and Functionally Separate Entity Approach.....错误！未定义书签。

Chapter 2 Approaches to Attribute Profits to Permanent

Establishment 错误！未定义书签。

Subchapter 1 Issues on Formulary Appointment Approach and

Separate Entity Approach 错误！未定义书签。

Section 1 Formulary Appointment Approach:Specializatio as Substitution of Separate Entity Approach错误！未定义书签。

Section 2 Choice Between Formulary Appointment Approach and Separate Entity Approach.....错误！未定义书签。

Subchapter 2 Separate Entity Approach :OECD Model or UN

Model..... 错误！未定义书签。

Section 1	Treatment of OECD Model	错误！未定义书签。
Section 2	Treatment of UN Model.....	错误！未定义书签。
Section 3	Premises of Choice Between OECD Model and UN Model	错误！未定义书签。

Chapter 3 Issues on Attributing Profits to Permanent

Establishment In Details	错误！未定义书签。
---------------------------------------	-----------

Subchapter 1 Issues on Fuctionally Separate Entity Approach 错误！未定义书签。

Section 1	Fuctions and Risks	错误！未定义书签。
Section 2	Assets, Capital and Expense of Capita	错误！未定义书签。
Section 3	Internal Transaction:Using Transfer Pricing by Analogy.	错误！未定义书签。

Subchapter 2 Issues on Formulary Appointment Approach 错误！未定义书签。

Section 1	The Premise of Formulary Appointment Approach: Same Tax Bas	错误！未定义书签。
Section 2	Choice on Formular to Calculate Busiess Profits	错误！未定义书签。
Section 3	Guarantee on System and Regulations	错误！未定义书签。
Section 4	Other Problems	错误！未定义书签。

Chapter 4 Attributing Profits to Permanent Establishment from

Perspective of China	错误！未定义书签。
-----------------------------------	-----------

Conclusion	错误！未定义书签。
-------------------------	-----------

Bibliography	错误！未定义书签。
---------------------------	-----------

厦门大学博硕士论文摘要库

导 论

在所得税的课税规则中，绝大多数国家对跨国所得同时行使居民税收管辖权和来源地税收管辖权，跨国所得课税的协调的直接目的是避免国际双重征税和双重未征税问题。合理的协调规则既有利于鼓励跨国投资，实现资本在全球范围内的优化配置，也有利于减轻因国际避税、国际重复征税等现象对跨国贸易和投资的影响。因此，自上个世纪 20 年代，人们便开始致力于研究和解决所得税的国际协调问题。

跨国经营所得形成于缔约国一方企业在缔约国另一方从事生产经营活动之中，是跨国所得的重要形式之一^①，其所得协调规则是国际税法颇有挑战的问题。经过长期的争论，人们通常把“常设机构原则”^②作为协调跨国经营所得课税的原则。该原则包含了定性和定量两个方面：定性方面规定常设机构存在的门槛条件；定量方面意味着，在常设机构所在国有权征税的前提下，居住国企业的经营利润中哪一部分经营利润可以在常设机构所在国征税^③。本文的研究对象是常设机构定量原则。

由于 OECD 范本和 UN 范本对经营利润的划归仅为原则性规定，加之各国的税收实践中对常设机构利润的归属规定不尽相同，且对范本的文本的解释有时亦相去甚远。在《常设机构利润归属报告》中，OECD 税收委员会表明各成员国的国内法关于包括利润归属在内的常设机构税收问题上，存在较大的分歧，对税收范本第 7 条解释缺乏统一性。鉴于此，OECD 一直致力于常设机构原则的利润归属原则的解释研究，以便于为各国协调跨国经营所得的征税提供统一的标准，并于 2010 年 7 月发布了最新的税收协定范本、注释以及 2010 年《常设机构利润归属报告》。

笔者认为，常设机构利润归属的核心问题是如何解释可归属于常设机

^① 按照各国签订的税收协定来看，跨国所得主要包括经营所得、投资所得、劳务所得和财产所得。对于这四种所得，税收协定分别规定了相应的征税划分标准。参见朱炎生：《国际税收协定中常设机构原则研究》[M]，北京：法律出版社，2006:3。

^② OECD 范本对常设机构原则的表述为：“缔约国一方企业的利润尽在缔约国征税，除非该企业通过设在缔约国另一方的常设机构进行经营活动。如果该企业通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业活动，企业的利润可以在缔约国另一方征税，但应以可归属于该常设机构的利润为限。”参见 OECD, OECD Model Tax Convention 2008[R], Article 7(1)。

^③ 参见朱炎生：《国际税收协定中常设机构原则研究》[M]，北京：法律出版社，2006:4。

构的利润和选择何种方法确定利润。UN 和 OECD 在此问题上，存在分歧，体现在它们采用了不同的解释原则和方法：UN 范本采用了有限引力原则和相关经营活动法作为解释企业利润的原则和方法；而 OECD 范本则采用实际联系原则和功能独立分设实体法。

在利润归属方法问题上，虽然 OECD 范本和 UN 范本皆采用了独立分设实体法，但两者又存在明显的差别。OECD 范本解释和《常设机构利润归属报告》，基于执行税收范本第 23 条 A、B 款的规定，倾向于一贯采用功能独立分设实体法，类推适用转移定价的方法确定可归属于常设机构的经营所得；而 UN 范本则不同，并不承认内部交易费用和内部借贷资本费用扣除的规定。另外，两个范本都曾允许使用公式分配法确定可归属于常设机构的利润，虽然 2010 年新的 OECD 范本删除了有关公式分配法的规定，但是这并不意味着公式分配法在跨国经营所得协调中的消失。本文拟阐述和辨析上述问题。

第一章 可归属于常设机构利润的解释原则与方法

与未在所得来源地设立常设机构的非居民企业在税收征管方法上不同是，常设机构的经营所得征税与居民纳税人相同的净额纳税制度；另一方面，与居民企业的分支机构相比，常设机构并存在与居民纳税人分支机构汇总纳税纳税，鉴于常设机构与总部机构存在于不同的国家，因而需要确定常设机构所在地的应纳税额。这两个现实状况导致了常设机构征税的复杂性。

为了协调这个问题，国际联盟、OECD 和 UN 等国际组织和众多国家参与该问题的研究之中，并逐渐形成税收范本第七条的协调规则。第七条及其注释除了重申了税收管辖权的协调问题之外，最重要的功能是对定量原则的阐述和解释。即在常设机构所在国有权征税的前提下，居住国企业的经营利润中哪一部分经营利润可以在常设机构所在国征税，税收协定或税收范本通常将其表述为：“仅就可归属于常设机构的利润征税。”由于对此原则的解释不仅直接影响到征税范围的确定，而且还会影响到缔约国税收利益的分配，甚至会对非居民企业纳税人的利益和投资决策产生影响，因此，对可归属于常设机构的利润的解释原则和方法对确定常设机构的征税范围具有重大的影响。在历史上，对可归属于常设机构的利润范围的解释存在引力原则^①、有实际联系原则两种解释原则^②。与有实际联系原则相比，

^① 引力原则分为一般引力原则和有限制的引力原则。如一些国家认为，如果一个非居民企业在本国设立了常设机构，那么该企业就处在本国税收管辖权之中，本国就可以对该企业来源于本国的所有所得征税，而不管这些所得是否与常设机构有关，这种看法就是一般引力标准。UN 范本中对利润划分采用了有限制的引力原则。UN 范本规定：“通过缔约国的另一方常设机构进行营业，其利润可以在另一国征税，但其利润应仅属于（1）该常设机构；（2）在另一国销售与通过常设机构销售的货物或者商品相同或者类似的货物或者商品；（3）在另一国进行的其他与常设机构进行的经营活动相同或者类似的经营活动。”参见杨斌，国际税收制度规则和管理方法的比较研究[M]，北京：中国税务出版社，2002：129-130。《联合国范本》，第7条第1款。

^② 对企业利润含义的解释存在两种解释方法：相关经营活动法(relevant business activity approach)和功能独立分设实体法(functionally separate Entity)。因为，相关经营活动法存在宽窄之分，当解释的范围宽时对属于常设机构的利润范围受到的影响就越大。各国国内法对相关经营活动的定义的不同就加大双重征税或者双重未征税的风险，也从不同程度上适用了引力原则，因而受到批评。在此背景之下，OECD 税收委员会提出了功能独立企业法作为解释和适用常设机构利润归属原则的方法。其意图是减少缔约国之间的分歧，避免国际双重征税和双重未征税。参见朱炎生，国际税收协定中常设机构原则研究，北京：法律出版社，2006:174。And also see OECD, Report On Attribution of Profits to Permanent Establishment[R], 17 July 2008, paragraph 23-27.

引力原则在经营利润范围上要宽得多。例如，按照美国 1966 年以前税法的规定，如果非居民在美国境内从事贸易或者经营活动，则其所有美国来源的所得均按照净额征税。这一规定体现了引力原则的特点。但 1966 年之后，美国摒弃了引力原则解释可归属于常设机构的利润范围，并将有实际联系原则作为确定常设机构征税范围的标准。具体来说，计算就经营净所得征税时，只计算与美国贸易或经营活动实质有效关联的净所得额^①。有实际联系原则不仅是确定非居民企业经营利润征税范围的趋势，而且已经成为各国国内税法的一项重要税法规则。如我国 2007 年 3 月通过的《企业所得税法》第三条^②就体现了实质有效联系原则。但是，从各国税务实践来看，引力原则仍有可能被适用，这是因为参照 UN 范本签订的双边税收协定仍采用可有限引力原则。

第一节 可归属于常设机构利润的解释原则：引力原则抑或有实际联系原则

在国际税收实践中，对可归属于常设机构利润含义存在不同的解释原则，主要有引力原则和有实际联系原则。适用引力原则解释可归属于常设机构的利润时，存在一般引力原则和有限制的引力原则之分。如果一个非居民企业在缔约国另一方设立了常设机构，那么该企业就处在该国税收管辖权之中，该国就可以对该企业来源于该国的所有所得征税，而不管这些所得是否与常设机构有关，这是一般引力原则的特征；而在 UN 范本中采用了有限制的引力原则标准作为确定常设机构利润的原则，按照范本第七条第一款将此表述为：“通过缔约国的另一方常设机构进行营业，其利润可以在另一国征税，但其利润应仅属于（一）该常设机构；（二）在另一国销售与通过常设机构销售的货物或者商品相同或者类似的货物或者商品；（三）在另一国进行的其他与常设机构进行的经营活

动相同或者类似的经营活

动。”^③

^① 参见鲁文.S.安永南著，美国国际税收案例及资料[M]，朱晓辉译，北京：中国税务出版社，2009：93.

^② 《中华人民共和国企业所得税法》第三条.

^③ 参见《联合国范本》，第7条第1款。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库